

Japan tax alert

EY税理士法人

OECDがBEPS行動計画7に基づく、PE認定の人為的回避の防止に関する最終レポートを公表

EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

エグゼクティブ・サマリー

経済協力開発機構(OECD)は、2015年10月5日、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)の行動計画7(恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止)に関連する最終レポートを公表しました。本レポートは、BEPS行動計画全15項目の最終レポートの一貫として公表されたものです。

行動7の最終レポート「PE認定の人為的回避の防止」は、外国企業が他国でPEを構成せずに事業を遂行することを可能にすると思われる、以下のアレンジメントの使用を防止するため、OECDモデル租税条約(以下、「モデル条約」)第5条に基づくPEの定義の変更を提案しています。

- ▶ コミッショネア・アレンジメントや類似の戦略
- ▶ 特定の準備的又は補助的活動の例外規定の使用(「統一したまとまりのある」(cohesive)事業活動をいくつかのより小さな営業活動へと分割して、分割した各活動について準備的又は補助的例外規定を利用できるようにするといった、人為的な細分化が含まれます)

最終レポートは、建設契約に関し、密接に関連する企業(closely related enterprises)間で契約を分割する戦略に対処するため、行動6において推奨されている主要目的テスト(PPT)を使用すること、又は、これに代わって12カ月基準を計算するにあたり、密接に関連する企業が同じ建築現場や建設・据付プロジェクトにおいて費やした期間を自動的に合算することという規定をモデル条約のコメンタリー案(以下、「コメンタリー案」)に含めることを提案しています。

2015年5月に公表された行動7に関する改訂ディスカッション・ドラフト⁴に比べ、最終レポートは、PE認定の人為的な回避から生じるBEPSの濫用と認識される状況に関してOECDが採用する立場という意味では大きな変更はありません。しかし、モデル条約第5条第5項及び第6項の文言のみに、若干ながら改良を加えています。現行の第5条第5項では、PEを構成するには、外国企業の代理として行動している(独立代理人以外の)個人が、「当該企業の名で契約を締結する権限」を有していなければなりません。行動7の最終レポートでは(独立代理人以外で)常習的に契約を締結する者、又は「当該企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結されている契約に関し、その締結に向けられた主要な役割(the principal role leading to the conclusion of contracts)を常習的に果たす者」としています。これに対して、ディスカッション・ドラフトでは、「常習的に契約を締結する者又は契約の重要な要素を交渉する者」としていました。

最終レポートでは、第5条第6項の独立代理人の定義を狭める条文の修正も提案されました。「関連付けられる当事者(connected parties)」を「密接に関連する企業(closely related enterprises)」に変更するというものです。この密接に関連するという点について、一方の者が他方の実質的持分の50%超、又は会社の場合、その会社の株式議決権及び株式価値もしくは資本持分の50%超を、直接的もしくは間接的に保有している場合としています。

詳細な議論

背景

モデル条約第5条は、ある企業がある国においてPEを有するとされる状況について述べています。OECDは、PE認定を人為的に回避するために、納税者が締結する可能性のあるアレンジメントに懸念を抱いており、これに対処するために第5条の変更をいくつか提案しています。これらの提案は、以前公表されたディスカッション・ドラフトについて開催されたパブリック・コンサルテーションに提出されたコメントに基づいて、練り直されたものです。そこで浮上した課題に対するOECDのさらなる検討を反映するとともに、第5条の変更案に関する新たなコメントリー案を示しています。

提案は、以下のように要約されます。

コミッション・ア・アレンジメント

行動7の最終レポートは、一方の国の者が他方の国の企業の代理人として活動している場合で、常習的に契約を締結する、又は「当該企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結さ

れている契約に関し、その締結に向けられた主要な役割(the principal role leading to the conclusion of contracts)を常習的に果たす」場合、当該企業は当該一方の国にPEを有するとみなされる、と言うように第5条第5項の修正を提案しています。ここでいう契約とは、(a)外国企業の名義による契約、(b)その企業が有する資産の譲渡、あるいは使用権の許諾に係る契約について、又は(c)その企業による役務の提供についての契約としています。

ただし、以下のいずれかの活動は当該企業にPEを生じることはありません。

- ▶ 第5条第4項における「準備的又は補助的」活動(最終レポートによって修正されたもの、これについては以下の項で解説します)に限定される場合
- ▶ 第5条第6項における一定の独立代理人によって行われる活動(最終レポートによって修正されたもの、これについても以下の項で解説します)

独立代理人の例外規定では、一方の国の者が他方の国の企業の「独立代理人として活動を行い、通常の業務の中で当該企業のために活動する」のであれば、当該企業が当該一方の国でPEを有することにはなりません。しかし、行動7の最終レポートはまた、「ある者が専ら、又はほぼ専ら、その者が関連づけられる一つ又は複数の企業の代理として活動する」場合、その者は、その企業に関して第5条第6項の意味する独立代理人とはみなされないとしています。このために、ある者がある企業に関連付けられるのは、全般的に全ての事実と状況に基づき、一方の者が他方の者を支配しているか、又は両者が共通の第三者又は企業に支配される場合であるとされます。いずれの場合でも、次のどちらかのような場合、ある者はある企業に関連付けられるものと考えられます。

- (a) 一方の者が他方の者の実質的持分の50%超(会社の場合、その会社の株式議決権及び株式価値もしくは資本持分の50%超)を、直接的もしくは間接的に有している
- (b) 第三者がある者及び企業の実質的持分の50%超その会社の株式議決権及び株式価値もしくは資本持分の50%超)を、直接的もしくは間接的に有している

最終レポートはまた、上述の修正点に関するいくつかの重要な問題に対する新しいガイダンスを第5条のコメントリー案に盛り込む提案を行っており、次のような重要ポイントが含まれています。

- ▶ コメントリー案のパラグラフ32.8は、ある企業の代理人、パートナー、又は従業員によって、法的にその企業と顧客を拘束する権利と義務を生じる契約が締結される場合を、PEを生じる典型的な例として説明しています。しかし同コメン

タリーはまた、締結された契約がその企業を契約の相手方である第三者に対して法的に拘束しない場合でも、契約がその企業の有するもしくは使用する権利を有する資産の譲渡、あるいはその資産を使用する権利、又はその企業による役務提供についての場合、第5条第5項を適用することができるとしています。その例として、コミッション・スキームへの適用を挙げています。このスキームでは、コミッションは法的にその企業を拘束する契約を第三者と締結しませんが、それにもかかわらず企業の資産はその第三者に譲渡されます。したがって、第5条第5項パラグラフ(b)及び(c)を評価する決定的な条件は、その企業の代理人として活動する者が、当該企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結されている契約について、契約を締結するか、その締結に向けられた重要な役割を果たしたのかということです。コメントリー案は、コミッションがいずれの第三者に対しても、その企業の存在を開示しない場合でも、上記が適用されると明確にしています²。

- ▶ コミッション・アレンジメントと対照的に、同案パラグラフ32.12では、ある者が自己の為に契約を締結し、かつ、それらの契約から生じる義務を果たすために他の企業から物品又は役務提供を受ける場合、第5条第5項は適用されるものではないと明らかにしています。これらの場合、その者は他の企業の代理として活動しているのではなく、その契約は第5条第5項で述べられるものに該当しません。したがって、ある企業からいわゆる低リスク販売会社を含む販売会社に資産の所有権が移転する限り(販売会社が所有権を保有する期間の長さには関係なく)、販売会社の介在によって、販売会社に対し資産を販売する企業が、販売会社の営業する国でPEを有することにはなりません³。
- ▶ 「当該企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結されている契約に関し、その締結に向けられた主要な役割を常習的に果たす」という文言は、関連する法律に基づけばその契約はある者がその国内で締結したものではないとしても、その者がその国内でその企業の代理として果たす行為の直接的な結果として契約の締結が行われる状況を対象としています⁴。「契約の締結」は一般的な契約法に基づく基準ですが、OECDは、その国内で行われる本質的な活動に着目した基準で補足されなければならないとしています。これは、契約の締結が国外で行われるとしても、その締結が、明らかに上述される代理の者の行為の結果である場合に対処するものです。この点において上述の文言は、外国企業による習慣的な契約締結という結果をもたらす意図で、ある者がその国内で行使する行為を対象としていると解釈されなければなりません(つまり、ある者が企業の販売部隊として活動する場合)。例えば、ある者が勧誘受注した注文につき(正式な受注確認をせずに)、外国企業の所有する商品

が倉庫へと直接送られ、その企業はこれらの取引を日常的に承認する場合に適用されます。しかし、ある者が単にその企業の商品やサービスの販売促進を行うのみで、直接的に契約締結という結果をもたらさない場合には適用されません。これについてコメントリー案では、製薬会社の駐在員の例を挙げています。駐在員はその企業が製造する医薬品の販売促進を医師に対して活発に行い、医師はその後これらの医薬品を処方します。コメントリー案によれば、このような販促活動によって売上が大きく増加するとしても、医師と企業の契約締結を直接的にもたらしていないため、PEが生じるものではないとしています。

- ▶ コメントリー案のパラグラフ33.1において、ある者の契約の締結、又はある企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結されている契約に関し、その締結に向けられた主要な役割を果たすか否かに関わらず、当該企業にPEが生じるためには、その者は「常習的に」特定の行為を行うのでなければならないと、明確に述べています⁵。このように、その国においてある者の行為がただ一時的なものであるならば、その企業のPEは生じません。コメントリー案は、「常習的に」基準に当てはまるか否かを決定するために、詳細な頻度テストを定めることはできないとしています。しかし、このような決定には、第5条第6項で用いられる要素と類似したものが重要です。
- ▶ 第5条第5項及び第6項の修正によって生じることとなるPEは、そのPEに配分される契約上の権利及び義務に影響を与えます。コメントリー案によれば、これは、契約を果たすことによって生じる利益の全てを、そのPEに帰属させるべきであるということではなく、むしろ、PEに帰属させるべき利益の決定は第7条の規定に従うべきであるとしています。第7条に基づいてPEに帰属されるべき利益は、そのPEが第5条第5項の活動を行う個別の独立した企業であったとしたなら稼得するであろう利益に限定されるべきであることを明確にしています⁶。
- ▶ コメントリー案は、「ある者が専ら、又はほぼ専ら、その者が密接に関連する(closely related)一つ又は複数の企業の代理として活動する」場合、その者は独立代理人とはみなされないとしています。これはディスカッション・ドラフト初版では「関連会社(associated enterprise)」、そして改訂版では「関連付けられる企業(connected enterprises)」に同様の限定を加えていたものからの変更となります。この変更は、よりはっきりとした基準を求めるコメントを反映したのですが、この「関連付け(closely related)」基準について、企業とその子会社が密接に関連するという事実は、一般的に親会社がその子会社を支配しているという事実だけでは、その親会社が子会社の居住する国にPEを有している

ことにはならないとする、第5条第7項の運用に影響を与えないとしています⁷。すなわち、親会社の代理としての子会社の活動が、親会社のPEとみなされるかを決定するためには、親会社子会社の関係に依然として第5条第5項及び第6項が、適用されなければなりません。また、ある者が密接に関連する企業のために、「ほぼ専ら」活動するとは何を意味するのかのガイダンスもあります。ここでコメントリー案は、密接に関連する企業のために行う活動のほかに重要な事業活動を行っていないのであれば、その者は密接に関連する企業の代理として、「ほぼ専ら」活動するものとして取り扱われると述べています。この概念を示す一つの例として、販売代理人の密接に関連しない企業に対する売上が、売上全体の10%未満の場合、その代理人は密接に関連する企業のために、「ほぼ専ら」活動していると結論付けられるとしています⁸。

ディスカッションドラフト改訂版からの大きな変更はありませんが、最終レポートはモデル条約第5条第5項及び第6項の修正提案などの細かい点に改良を加えており、それらは以下のように要約されます。

- ▶ 現行の第5条第5項では、PEを構成するには、外国企業の代理として行動している(独立代理人以外の)者が「当該企業の名で契約を締結する権限」を有していなければならず、ディスカッションドラフト改訂版では、「常習的に契約を締結する者又は契約の重要な要素を交渉する者」でなければならないとされました。しかし、最終レポートでは、常習的に契約を締結する者、又は「当該企業が重要な変更を加えることなく日常的に締結されている契約に関し、その締結に向けられた主要な役割を常習的に果たす者」としています。
- ▶ 第5条(6)第6項の独立代理人の定義を狭める概念として「関連当事者」が用いられ、ディスカッションドラフト改訂版では、これが「関連付けられる当事者」とされました。最終レポートでは、「密接に関連する企業」の概念を使用し、より独立代理人の定義を狭めたものとなりました。

特定の活動の除外

モデル条約第5条第4項では、同パラグラフに掲げる活動のみを行う事業の場所は、PEを生じることの無いものとして除外しています。行動7の最終レポートは、第5条第4項を修正し、個々の活動、又は事業を行う一定の場所の全般的な活動を、「準備的又は補助的」なものに限定する提案を行っています⁹。これらの修正は、同項の除外規定を適用することで、PE認定を人為的

に回避しているとOECDが考えるものを防ぐ意図となっており、

「準備的又は補助的」の意味

「準備的又は補助的」の意味を明確にするため、レポートは多くの事例を挙げ、コメントリー案へガイダンスを追加しています¹⁰。決定基準は、事業を行う一定の場所で行われる活動が、「その企業全体の活動に必須でありかつ重要な部分」を構成するかということです。「準備的」及び「補助的」の違いは、一般的に、「その企業全体の活動に必須でありかつ重要な部分」を目的として行われる活動は、準備的特性を有し、「その企業全体の活動に必須でありかつ重要な部分」に属さず、これを支援する活動は、補助的特性を有するとしています¹¹。

コメントリー案はまた、第5条第4項(a)から(d)に掲げる活動は、その企業が自社のために行う活動を指すとしています。除外規定に該当するためには、企業は事業を行う一定の場所での活動が、他社ではなく自社のためのものであり、かつ準備的又は補助的なものであることを示さなければなりません¹²。

ある活動が準備的又は補助的であるかの決定は、その企業全体としての事業における役割を考慮してなされるべきであるとして、第5条第4項に掲げる活動それぞれに事例を示して解説しています。

第5条第4項(a) - その企業に属する物品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること

その企業に属する物品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用する活動(第5条第4項(a))に関して、コメントリー案は、このような活動が除外対象とならない場合を挙げています。それらの活動がその企業全体としての他の事業活動と比較して準備的又は補助的とはみなすことができないというものです。

このような除外対象外とされる活動には、以下のものが含まれます。

- ▶ 顧客にオンラインで物品を販売することを主たる事業とする企業が、その物品を保管配送することを主たる目的として、大規模な倉庫と相当人数の従業員を維持している事例。この活動はその企業の販売及び流通事業にとって必須のものであり、したがって準備的又は補助的と考えることはできないとされています¹³。
- ▶ 顧客に対して機械製品のスペアパーツを配送すると共に、

機械の保守修繕を行う目的で事業を行う一定の場所を維持している事例。これらのアフターサービス(保守修繕)はその企業が顧客に直接提供するサービスの必須かつ重要な部分であり、第5条第4項(a)の定める単なる引渡しを越えるものであるとされています¹⁴。

第5条第4項(b) - 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること

その企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有する活動(第5条第4項(b))に関して、企業の在庫を独立した物流業者の管理する倉庫に保管する場合、(b)の除外規定は当てはまらないとしています。その企業は第三者の倉庫を自由に裁量することはできず、このような倉庫は事業を行う一定の場所ではないとしています。しかし、在庫の検収保管のため、その倉庫の区分された一部に企業が自由に入出りできるのであれば、その企業は自由に裁量することのできる事業を行う一定の場所を有することになり、(b)の適用可否はその倉庫に在庫を保管することが準備的又は補助的といえるかによります¹⁵。

第5条第4項(c) - 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること

同様に、在庫を他の企業による加工のためにのみ保有する活動(第5条第4項(c))に関して、コメンタリー案は、その企業に属する物品又は商品が他者(加工業者等)の施設に存在するだけでは、その企業は事業を行う一定の場所を有していることにはならず、加工業者のその施設の区分された一部に自由に入出りできなければならないとしています。このような場合であれば、その企業は自由に裁量することのできる事業を行う一定の場所を有することになり、そのような状況の在庫の保管がその企業にとって準備的又は補助的といえるかを判断することになります。ここでコメンタリー案は、ある企業が単に他の企業が製造した製品を販売しているだけであれば、そのような活動は除外対象に該当するという例示を挙げています。販売業者の主たる事業は、製品の製造ではなく、他者による加工のために物品を保有することは、販売業者の事業全体の活動に必須かつ重要部分を構成するものではないとしています。しかし、このような除外規定の適用は、以下に説明する細分化防止規則の対象にもなるとされています¹⁶。

要するに、企業はまず自由に裁量することのできる事業を行う一定の場所を有しているかを判断し、次いで具体的な除外対象活動が事実関係と状況に当てはまるかを判断することになります。

第5条第4項(d) - 企業のために物品もしくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること

物品を購入する目的で事業を行う一定の場所を保有する(第5条第4項(d))場合の除外規定は、企業の全体的な活動がこれらの購入した物品の販売である場合、購入活動はその企業の事業の中核的機能となり、適用することはできないとしています¹⁷。

情報を収集する目的で事業を行う一定の場所を保有する場合に関して、コメンタリー案は、投資ファンドが他の国に事務所を開設し、その国における投資機会の可能性に関する情報を収集する事例を挙げ、この場合の情報収集は準備的活動であると結論付けています。

保険会社が特定の市場におけるリスクの統計的情報を収集するために事務所を開設する場合にも、同様の結論となります¹⁸。

第5条第4項(e) - 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること

特定の活動の除外が、第5条第4項(a)から(d)で個別に掲げた活動にのみ限定されるものではないことは、同項(e)の文言からも明らかです。それは(a)から(d)に掲げられたものはあくまでも例示であり、網羅的なものではないと述べています¹⁹。しかし、企業又はその一部の経営機能を有する事業を行う一定の場所は、経営活動は事業運営には必須のものとして、準備的又は補助的活動を行っているとはみなされないとしています²⁰。

要するに第5条第4項の修正案は、ある国で行われる中核的な(すなわち準備的又は補助的ではない)活動により稼得した利益を、その国で確実に課税できるようにすることを目指しているのです。これは第4項に掲げる活動のみでなく、準備的又は補助的ではない他の活動について事業を行う一定の場所を使用する場合、第4項は適用されずPEを生じることとなり、かつ双方の活動に関してこのPEに帰属する利益が、PEの所在国で課税されるということになります²¹。

第4項の修正代替案

行動7の最終レポートはまた第5条第4項の修正の代替案を示しています。それはそこに掲げる活動を明確な「準備的又は補助的」要件の対象としないというものです。これは第4項に掲げる活動を本質的に準備的又は補助的であると考へ、これらの活動に要件を適用すると税務当局及び納税者双方により大きな不確実性をもたらすという懸念を抱く国々に対処するもので

す。コメントリー案は第4項の除外規定を不適切に使用することに関する懸念は以下に述べる新たな細分化禁止規則によって対処されるとしています²²。

密接に関連する当事者間の企業活動の細分化

行動7の最終レポートは第5条に第4.1項を新たに加え、新しい細分化防止規則を盛り込む提案をしています。本規則の目的は、統一したまとまりのある事業をいくつかの小さな営業活動へと細分化して、各部分が準備的活動又は補助的活動に従事しているにすぎないと主張し、第5条第4項の予備的活動又は補助的活動の例外規定の適用を防止することにあります²³。OECDは子会社の設立は容易であり、現行の細分化防止規則はこれらの事業を行う場所が密接に関連する企業に属する場合にも拡大適用されるべきであるとの見解を有しています²⁴。

細分化防止規則は、ある企業がある国において事業を行う一定の場所を有する場合に、その企業又は密接に関連する企業が、同一の場所又は同一国内のその他の場所で事業活動を行っており、かつ以下のa)、b)いずれかに該当する場合に、その事業を行う一定の場所に、第5条第4項の予備的活動又は補助的活動の除外を適用しないようにするものです。

- a) 当該場所又はその他の場所がPEを構成する場合
- b) 双方の企業によって同一の場所で行われる全体的な活動、又は当該企業もしくは密接に関連する企業のいずれかによりこれら2カ所で行われる全体的な活動が、準備的又は補助的ではない場合

新パラグラフ4.1の合算規定(aggregation rule)は、双方の企業により行われる事業活動が「統一したまとまりのある事業において相互補完的機能」を果たすものである場合にのみ適用されるものです²⁵。コメントリー案は細分化防止規則を適用するに当たり、これらの活動が行われている場所の少なくとも一カ所はPEを構成すべきであり、もしそうでない場合には、関連する活動の組合せの結果としての全体的な活動は、単に準備的又は補助的とされる活動以上のものとされるべきであるとしています²⁶。

また同案は、細分化防止規則の適用と、どのような場合に「統一したまとまりのある事業において相互補完的機能」を持つ活動とみなされるのか、以下の2つの事例を示しています。

- ▶ R国のある銀行は、S国に多くの支店を有しており、S国の各支店は当該銀行のPEを構成します。当該銀行は、S国に事務所も有し、当該事務所の従業員は、支店が受ける借入申請について、申請者が提供する情報を確認する業務を行います。確認業務の結果はR国の銀行へ送られ、そこで分析された後、借入申請の受付可否を支店が判断するために、支

店へと返送されます。このような事例に細分化防止規則が適用されます。S国にPEがあり、S国の事務所及び関連する支店における当該銀行の活動は、当該銀行がS国の顧客に対して貸付けを行うという、統一したまとまりのある事業において相互補完的機能を持つ活動だからです。

- ▶ R国の電化製品製造販売会社(親会社)は、S国に店舗を有し親会社から仕入れた電化製品を販売する子会社を有しています。親会社はS国に倉庫も有し、子会社が店舗に展示しているのと同じ製品を保管しています。顧客が子会社から製品を購入すると、子会社の従業員は親会社の倉庫へ行き、製品を受取り顧客へと配送します。ここでは、第5条第4項の除外規定の適用を防ぐために、細分化防止規則が適用されます。親会社と子会社は密接に関連する企業であり、子会社の店舗は子会社のPE(PEの定義は事業を行う一定の場所を他の国の企業が維持する場合に限定されず、同一国内の企業が維持する場合も含まれます)となります。親会社の倉庫における事業活動及び子会社の店舗における事業活動は、S国におけるその他の場所(子会社の店舗)を通じた(子会社による)製品の販売の結果生じる配送義務を満たすために、親会社が所有する一定の場所(倉庫)に物品を保管するという、統一したまとまりのある事業において相互補完的機能を持つ活動となります。

契約の分割

行動7の最終レポートは、第5条第3項におけるPE認定を避けるために、関連者間の契約をいくつかに分割してそれぞれの継続期間を12カ月未満とし、それぞれをグループ内の異なる関連会社に帰属させるといった懸念にも対処しています。第5条第3項では、建設工事現場、又は建設もしくは据付のプロジェクトが12カ月を超える期間存続する場合に建設PEを構成するとしています。

最終レポートは、BEPS行動6(租税条約濫用の防止)に基づく「主要目的テスト(PPT)」ルールをモデル条約に追加することで、このような濫用を防ぐことを提案しています。さらに次のようなPPTテストの事例をコメントリー案に含めることも提案しています。建設契約を分割することの主な目的の一つが、第5条第3項が規定する12カ月ルールの恩典享受であると合理的に結論付けられる場合に、建設プロジェクトに従事する関連者2社が建設プロジェクトに従事した時間を合計することが適切だとするものです。この問題について国内法の濫用防止規則によって対処できない国々については、PPTルールが含まれていない租税条約、又はこの分野に特段懸念を有する国々において使用される規定として代替的な自動的合算規則をOECDコメントリー案に含める提案もされています²⁷。

任意の合算規定には、活動期間が30日に満たない場合、その活動は他の活動期間と合算されないという僅少除外規定 (de minimum rule) も含まれます。合算規定はまた、「密接に関連する」企業同士が「関連する活動」を行う際に限定されます。したがって、ある国の企業が第5条第3項に特定される活動を別の国で12カ月未満の期間行い、当該企業の一以上の関連企業が「関連する活動」を同一の場所で行うか、あるいは、30日を超えるプロジェクトに従事する場合、第5条第3項の適用に当たっては、当該企業及び関連企業の活動期間は合計されることとなります。

保険

行動7に関する作業の一部として、独占代理店が有する大規模なネットワークが外国の保険会社の保険販売に利用される場合のBEPSの懸念について検討されています。しかし、結論としては、これらの懸念についてPE規則を通して対処することは、保険を他のビジネスと区別することになり適切ではなく、BEPSの懸念は第5条第5項及び第6項のより全般的な変更によって対処すべきであるということになりました。

PEへの利益帰属と移転価格

最終レポートは、レポートにおける変更点を踏まえ、PEの帰属所得を算定するのに現行のモデル条約第7条が適切であるかに重点をおいて、行動7に関する作業が行われたとも述べています。結論としては、PE帰属所得に関する第7条に基づく現行の規則及びガイダンスは、これらの変更点によって本質的な修正を必要とするものではないとされました。ただし、これらの変更点を踏まえ、どのように第7条をPEに適用するか、特に金融セ

クター以外のPEに係るガイダンスを追加する必要性があるとしています。

また行動7及び行動8-10に関する作業が完了しなければ、行動7に関する帰属所得に係る論点に対する作業を行うことはできないとされています。したがって、行動7の帰属所得に係る問題についてのフォローアップ作業は、必要とされるガイダンスを2016年末までに提供することを視野に、2015年9月以降に開始されるとしています。2016年末はBEPS行動計画に基づく租税条約改正の実施を図る手段として想定される多国間協定についての交渉期限となっています。

おわりに

行動7の最終レポートは、モデル条約第5条第4、5、及び6項を変更する具体的な修正案を定めるとともに、新たな規則に関するガイダンスを規定したコメントリー案の修正案も提示しています。

これらが実施されれば、現行の営業モデルが他の国々で新たなPEを生じる可能性があり、行動7の最終レポートの修正案は、企業が今後グローバルビジネスをどのように運営していくかに影響してきます。新たなPEは、新たな申告義務をもたらし、税務論争が生じる可能性も高くなるでしょう。さらに、これらのPEへの帰属所得問題がビジネス上重要な課題であるにもかかわらず、この問題に対する取り組みが行われていません。

企業は、今回の修正案のグローバルビジネスへの影響を吟味するとともに、その事業や投資を行っている国々での動向、並びにPE帰属所得の問題について継続して取り組んでいるOECDの動向を今後注視する必要があります。

巻末注

1. 2015年6月8日付のEY Japan tax alert「[OECDがBEPS行動計画7に基づくPE認定の人為的回避の防止に関するディスカッションドラフト改訂版を公表](#)」、及び2014年12月12日付のEY Japan tax alert「[OECD、BEPS行動計画7に基づくPE認定の人為的回避の防止に関するディスカッションドラフトを公表](#)」をご参照ください。
2. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ32.8、20頁
3. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ32.12、21頁
4. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ32.5及び32.6、19頁
5. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ33.1、22頁
6. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ35.1、23頁
7. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ38.11、26頁
8. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ38.7及び38.8、25-26頁
9. 行動7最終レポート、パラグラフ12、28頁
10. 行動7最終レポート、31-35頁

11. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ21.2、30頁
12. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ21.3、30頁
13. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22、31頁
14. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22.1、31頁
15. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22.3、32頁
16. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22.4、32頁
17. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22.5、33頁
18. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ22.6、34頁
19. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ23、34頁
20. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ24、35頁
21. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ30、38頁
22. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ30.1、38頁
23. 行動7最終レポート、パラグラフ14、39頁
24. 行動7最終レポート、パラグラフ15、39頁
25. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ4.1、39頁
26. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ30、38頁
26. 行動7最終レポート、第5条に関するOECDコメントリー案パラグラフ30.2、40頁
27. 行動7最終レポート、パラグラフ17、42頁

■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊社人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出しています。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151125

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp